

en el diario oficial El Peruano conforme a ley y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

- 1 En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- 2 HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- 3 MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- 4 ZAVALA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.
- 5 CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.
- 6 Casación N° 3820-2014-Lima, emitida con fecha diez de mayo de dos mil diecisiete, por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, cuarto considerando.
- 7 SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.
- 8 CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario (2001). La casación civil en el Perú: doctrina y jurisprudencia. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 112.
- 9 CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". *Iustitia et ius*, año 1, N° 1; pp. 33 y 34.
- 10 En estos párrafos, seguimos las ideas planteadas en el voto singular del señor Juez Supremo Bustamante del Castillo en la referida sentencia de casación, dictada por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República el nueve de agosto de dos mil veintidós.
- 11 §4. Principios de interpretación constitucional
12. Reconocida la naturaleza jurídica de la Constitución del Estado, debe reconocerse "también la posibilidad de que sea objeto de interpretación. No obstante, la particular estructura normativa de sus disposiciones que, a diferencia de la gran mayoría de las leyes, no responden en su aplicación a la lógica subsuntiva (supuesto normativo - subsunción del hecho - consecuencia), exige que los métodos de interpretación constitucional no se agoten en aquellos criterios clásicos de interpretación normativa (**literal, teleológico, sistemático e histórico**) [...] [Énfasis nuestro]
Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 05854-2005-PA/TC, del ocho de noviembre de dos mil cinco.
- 12 Dentro de las técnicas interpretativas, Guastini señala las siguientes:
I. Dos tipos fundamentales de interpretación
II. La interpretación declarativa
1. El argumento del lenguaje común
2. El argumento a contrario como argumento interpretativo
a) El argumento a contrario como argumento productor
b) El argumento a contrario y lagunas del derecho
III. La interpretación correctora en General
La argumentación de la interpretación correctora
La intención del Legislador
IV. La interpretación extensiva
1. El argumento a simili
2. El argumento a fortiori
V. La interpretación restrictiva
El argumento de la disociación
VI. Otras técnicas de interpretación correctora
La interpretación sistemática
La interpretación adecuada
VII. Interpretación "histórica" e interpretación evolutiva
GUASTINI, Riccardo (1999). Estudios sobre la teoría de la interpretación jurídica. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 25. <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/10567>
- 13 La Corte Constitucional colombiana señala al respecto en la Sentencia C-054/16:
10. La Corte advierte, en este orden de ideas, que los métodos tradicionales de interpretación son, al menos en su versión original del siglo XIX, funcionales a la mencionada concepción de la actividad legislativa. Esto es así si se tiene en cuenta que los mismos están basados en la supremacía de la actividad del legislador y la mencionada inexistencia de parámetros superiores a la legislación.
En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teleológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificable una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado [...].
En suma, los métodos tradicionales de interpretación están basados en el reconocimiento del carácter incuestionado de la actividad de producción normativa a cargo del legislador, fundada a su vez en la titularidad de soberanía que el adscribe el modelo contractualista clásico de justificación del poder político. Esta justificación, como es sencillo observar, contrasta con los fundamentos del constitucionalismo contemporáneo, que impone a la Carta Política y en particular a los derechos fundamentales, como límite y parámetro obligatorio de la función legislativa.
- 14 GUASTINI, op. cit., p. 43

- 15 RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer (2017). Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 117.
- 16 Ibidem, p. 115.
- 17 Casación N° 7752-2020 LIMA, dictada por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, con fecha once de agosto de dos mil veintidós.
- 18 **Convención Americana de Derechos Humanos**
Artículo 9. Principio de legalidad y de retroactividad
Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.
- 19 **Constitución Política del Estado**
Artículo 74. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.
- 20 NIEVES MUJICA, Javier (2009). Introducción al derecho laboral. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú
- 21 Tal como se cita en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02-2006-PI/TC, publicada en su portal institucional el nueve de agosto de dos mil siete; fundamento 11.

C-2201944-26

CASACIÓN N° 13846 - 2022 LIMA

TEMA: CRÉDITO FISCAL

SUMILLA: No darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del IGV. Asimismo, son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial, siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial.

PALABRAS CLAVE: comprobantes de pago, tercera categoría, flete, transporte, crédito fiscal

Lima, veintitrés de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa trece mil ochocientos cuarenta y seis guion dos mil veintidós, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia. **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima** el quince de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y cuatro a doscientos nueve del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista, del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, del veintiocho de octubre del dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento diecinueve del cuaderno de casación), que declaró **infundada** la demanda. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos diecinueve a doscientos veintiocho del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima**, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** La casacionista señala que, la Sala Superior ha incurrido en infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Código Tributario citados al modificar el objeto del reparo materia del proceso y con ello ha vulnerado el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política y al numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que se refieren al principio del debido procedimiento. Esta parte procesal menciona que, en la Sentencia de vista se ha introducido situaciones que no fueron objeto de debate en sede administrativa ni mucho menos traídas a discusión por parte de la recurrente al iniciar este proceso judicial; sin embargo, en la sentencia recurrida se aprecian diversos errores de hecho y de derecho, siendo el más grave que la Sala Superior haya modificado el objeto debate planteado por BAJOPONTINA. Esta modificación ha desviado la atención de la Sala Superior de emitir una decisión centrada en los argumentos y la problemática planteada por la demandante y

discutida en sede administrativa, conforme indica la parte recurrente. **b) Infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como el principio de neutralidad del IGV.** La parte recurrente menciona que, la Sala Superior sostiene que las operaciones de los transportistas en favor de la recurrente no generaron renta de tercera categoría, vulnerando la técnica del IGV, específicamente en lo dispuesto por el artículo 38 de la Ley del IGV donde regula la traslación del impuesto vía factura y del principio de neutralidad; es decir la Sala Superior habría interpretado erróneamente el artículo 38 de la Ley del IGV y el principio de neutralidad en claro perjuicio económico para BAJOPONTINA, puesto que se desconoce su derecho a utilizar el crédito fiscal de operaciones por las cuales ha aceptado y pagado el IGV. **c) Infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política, que dispone que las normas se encuentran vigentes desde el día siguiente de su publicación, así como el principio de confianza legítima establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo Nro. 004-2019 ("LPAG").** La recurrente sostiene que, Sala Superior ha incurrido en interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política del Perú, puesto que desconoce que la Ley N° 29707 estuvo vigente desde el 12 de junio de 2011 al 18 de julio de 2012, periodo en el cual, las contribuyentes podían acceder a los beneficios tributarios que otorgaba. Es decir, que no se ha realizado un análisis adecuado con respecto a la pretensión relativa al acogimiento de la recurrente a los beneficios de la Ley N° 29707, la cual entró en vigencia desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano, esto es, a partir del 12 de junio de 2011, por lo que, desde esa fecha, la parte recurrente omitió el uso de los medios de pago al que estaban obligados de acuerdo a la Ley N° 28194, se encontraron habilitados a acceder al procedimiento de subsanación. Ello en la medida que la misma norma no disponía expresamente la postergación de su vigencia ni la supeditaba a la emisión de un Reglamento, según manifiesta esta parte procesal. **d) infracción al numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y al numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.** La sala Superior ha vulnerado el derecho al principio del debido procedimiento, que comprende el derecho de defensa del administrado, puesto que la sentencia recurrida presenta graves vicios de motivación contradictoria, desconociendo los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, avalando el arbitrario accionar del MEF y la Administración, para que de esa manera se niegue a BAJOPONTINA el acceso a los beneficios que la Ley N° 19707 que le han sido otorgados durante el periodo en que se encontraban vigentes. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El veinticinco de abril de dos mil dieciocho (fojas cinco a treinta y uno), **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima** interpone **demandas de acción contencioso administrativo** solicitando lo siguiente: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011281-1-2017, del diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete, en el extremo que confirma lo dispuesto por la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; asimismo, solicita se declare que las operaciones de transporte y distribución constituirían operaciones comerciales afectas al IGV. Pretensión subordinada a la primera pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución N° 11281-1-2017, emitida por el Tribunal Fiscal el diecinueve de diciembre de dos mil dieciocho, en el extremo que confirma el reparo por concepto de fletes por transporte y distribución, pues contraviene lo dispuesto por los artículos 18 y 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; y, como consecuencia, se declare que, aun cuando el crédito fiscal hubiese sido trasladado indebidamente por los transportistas, Bajopontina tenía el derecho de utilizar el crédito fiscal trasladado. Segunda pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución N° 11281-1-2017, emitida por el Tribunal Fiscal el diecinueve de diciembre de dos mil dieciocho, en el extremo que confirma el reparo por concepto de no utilización de medios de pago, en tanto contraviene lo dispuesto por la Ley N° 29707 y los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú; asimismo, solicita que reconozca el acogimiento al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago en aplicación de la Ley N° 29707. Pretensión accesoria a las pretensiones anteriores: Se ordene a la administración tributaria que devuelva a Distribuidora Bajopontina S.A. las sumas pagadas por los

conceptos objeto de los reparos impugnados, así como las multas relacionadas, más los intereses moratorios devengados. En ese sentido, solicita que se le otorgue el derecho al crédito fiscal por las operaciones de transporte realizadas por los choferes y auxiliares, que constituyen renta de tercera categoría; asimismo, se le tenga por acogido al procedimiento temporal y excepcional, previsto por la Ley N° 29707, para subsanar la omisión de utilizar métodos de pago. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintitrés de mayo de dos mil dieciocho (fojas treinta y cuatro a sesenta y siete del cuaderno de casación), contesta la demanda, solicitando que la demanda sea declarada infundada. Sostiene que, en los reparos por concepto de fletes por transportes y distribución, se evidenció que los choferes no son personas naturales con negocio, puesto que no cuentan con una organización empresarial; por ende, los servicios prestados por los choferes son de carácter personal y pueden ser categorizados dentro de la cuarta categoría o quinta categoría. En ese sentido, considera que los fletes facturados no constituyen rentas de tercera categoría y precisa que las compras efectuadas por montos iguales o mayores a S/ 3,500.00 (tres mil quinientos soles con cero céntimos) que hayan sido canceladas sin usar medios de pago no constituirán gasto o costo para efecto del impuesto a la renta. Por último, señala que la Ley N° 29707 no se llegó a reglamentar antes de su derogación, por lo que correspondería la aplicación del principio de irretroactividad de la norma. **1.2.2.** A su turno, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito presentado el veintitrés de mayo de dos mil dieciocho (fojas sesenta y ocho a noventa y ocho del cuaderno de casación), contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada infundada. Sostiene que, en aplicación del principio de realidad económica, establecido en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, se efectuaron debidamente los reparos de las facturas emitidas por los choferes por concepto de flete y distribución, puesto que, por su operatividad real, las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, ello al constituir prestaciones de servicios personales. Asimismo, señala que la demandante no acreditó el uso de medios de pago, por lo que resultan conforme a ley los reparos formulados correspondientes a las mismas operaciones que fueron materia de reparo por el impuesto a la renta. Finalmente, precisa que las resoluciones de multa fueron calculadas sobre la base de las omisiones establecidas en las resoluciones de determinación, las cuales han sido debidamente acreditadas, por lo que las resoluciones de multa se encuentran emitidas conforme a Ley. **1.3. La sentencia de primera instancia,** de fecha veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento diecinueve del cuaderno de casación), emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes argumentos principales. En aplicación del principio de realidad económica de las operaciones, establecido en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, no corresponde considerar la prestación de tales servicios como rentas de tercera categoría, sino rentas derivadas del trabajo; consecuentemente, la empresa recurrente no tiene derecho a utilizar el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pagos emitidos por los transportistas, debido a que no son contribuyentes del impuesto, considerando que son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial, lo cual no se cumple en el presente caso. Tampoco tiene derecho a usar el crédito fiscal y/o gasto deducible asociado a las operaciones canceladas sin usar los medios de pagos correspondientes, puesto que no cabía la posibilidad de acogimiento a la Ley N° 29707, al haber sido derogada antes de expedirse su reglamentación, a lo que se agrega que en el presente caso no se ha expedido la resolución que dé conformidad al acogimiento. Por tanto, concluye que, al haberse desestimado las pretensiones principales, no corresponde estimar la pretensión accesoria. En consecuencia, no responde la devolución de los importes pagados, más los intereses moratorios devengados, y así la resolución administrativa impugnada no incurre en la causal de nulidad prevista y sancionada por el numeral 2 del artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, razón por la que corresponde declarar infundada la demanda. **1.4. La sentencia de vista,** del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso

Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. Expresa la Sala Superior entre sus principales razonamientos: Se ha acreditado que los transportistas no realizaban una actividad comercial sujeta a renta de tercera categoría, sino, por el contrario, una prestación personal de servicios susceptible de renta de cuarta o quinta categoría, e incluso se advirtió que no existían elementos de prueba que corroboren la efectiva prestación del servicio de transporte. Por consiguiente, de conformidad con la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, resulta correcto que se haya confirmado el reparo por crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, más aún si no se probó haber efectuado los pagos de las facturas mediante los medios de pago previstos en el reglamento ni cumpliendo sus requisitos. Asimismo, se precisa que la Ley N° 29707 fue derogada por el artículo único del Decreto Legislativo N° 1118, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce, el cual entró en vigencia al día siguiente según el artículo 109 de la Constitución, sin que hasta esa fecha se haya emitido su reglamento. Por tal razón, dicha disposición legal nunca entró en vigencia, por consiguiente, ningún contribuyente podía acogerse al beneficio que establecía. En ese sentido, concluye que la demandante se acogió indebidamente al procedimiento temporal y excepcional, establecido en la Ley N° 29707, para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, pues la referida ley nunca entró en vigencia al no haberse emitido su reglamento; más aún, para la Sala Superior resulta inoficioso verificar si la demandante cumplió o no con los requisitos y el procedimiento establecido en la Ley N° 29707, pues nunca surtió efectos jurídicos. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de norma de carácter procesal —de orden constitucional—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito;

y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **TERCERO. Anotaciones sobre el principio del debido proceso, motivación de resoluciones judiciales y debido procedimiento** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios involucrados, que permitirán una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos: **3.1.** El derecho al **debido proceso** no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos de los principales aspectos del mismo son el debido proceso sustantivo —que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales—, y el debido proceso adjetivo o formal —que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—. Es decir que el ámbito sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.2.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [E]l derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.3.** Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados. Pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **3.4.** El principio del debido procedimiento se encuentra contenido, de forma expresa, en el artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, por medio del cual se les otorgan una serie de derechos y garantías a los administrados y, de forma simultánea, se le imponen diversos deberes a la administración pública. **3.5.** En dicha línea, Morón Urbina⁵ resalta que "este derecho implica afirmar que todos los administrados tienen el derecho a la existencia de un procedimiento administrativo previo a la producción de las decisiones administrativas que les conciernan. Correlativamente, la Administración tiene el deber de producir sus decisiones mediante el cumplimiento de las reglas que conforman el procedimiento". **Pronunciamiento**

respecto de la infracción normativa de carácter procesal: **Infracción del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y del numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. CUARTO.** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.1. Iniciamos resumiendo los argumentos expuestos por la parte recurrente que sustentan la **afectación del derecho al debido proceso, en lo que atañe específicamente al deber de motivación de las resoluciones judiciales.** Consisten medularmente en que la sentencia presentaría graves vicios de motivación contradictoria, con lo cual se desconoce los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, y se avalaría el arbitrario accionar del Ministerio de Economía y Finanzas y la administración, para que de esta manera se niegue a la empresa recurrente el acceso a los beneficios que la Ley N° 19707, que le habrían sido otorgados durante el periodo en que se encontraban vigentes.

4.2. Teniendo en cuenta los términos que respaldan la infracción procesal, corresponde que este Tribunal Supremo verifique si el paso de las premisas fácticas y jurídicas a la conclusión a que se arriba ha sido lógica o deductivamente válido, sin devenir en contradictoria, dentro del marco de actuación descrito en el primer párrafo del presente considerando.

4.3. Encaminados en ese propósito, tenemos que la sentencia de vista, en el tercer considerando, ha respetado el principio del debido procedimiento, debido proceso e, intrínsecamente, el de motivación, toda vez que cumplió con identificar los agravios expuestos por la empresa recurrente; luego identificó las pretensiones propuestas en la demanda y pasó a determinar la controversia en el sexto considerando. A continuación, procedió a emitir pronunciamiento y a absolver los agravios planteados, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge del séptimo al vigésimo cuarto considerando, no sin antes señalar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia en el sexto considerando. De tal modo que, se aprecia que, para absolver y desestimar los agravios planteados, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (si es correcto que los servicios de transporte sean gravados con el impuesto general a las ventas, y, en consecuencia, generen derecho al crédito fiscal; y si corresponde otorgar el derecho al crédito fiscal por las operaciones de transporte realizadas por los choferes y auxiliares que constituyen renta de tercera categoría; asimismo, se tenga por acogido al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar métodos de pago previsto por la Ley N° 29707) y las **premisas jurídicas** (artículos 74, 103 y 109 de la Constitución Política del Perú; norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; artículos 22 y 28 de la Ley del Impuesto a la Renta; artículos 19 y 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; Ley N° 29707; y Decreto Legislativo N° 1118), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que la empresa demandante no logró acreditar una relación comercial con los transportistas, e incluso se advirtió que no existían elementos probatorios que corroboraran la efectiva realización de los servicios de transporte. Siendo así, considera que los transportistas incorrectamente han consignado en los comprobantes de pago el IGV y, por ende, efectuaron un traslado indebido de dicho impuesto hacia la demandante, situación que ocasiona que la actora pierda su derecho al crédito fiscal por el pago del IGV, en virtud del numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas; y que la empresa demandante se acogió indebidamente al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago establecido en la Ley N° 29707, toda vez esta nunca entró en vigor al no haberse emitido su reglamento y, por tanto, no surtió efectos jurídicos. En ese escenario, queda claro que la justificación interna que fluye de la recurrida es satisfactoria.

4.4. Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de

conformidad con la competencia funcional que le otorga al juez superior el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó la Sala Superior es correcta. En efecto, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, por lo que cumple con la exigencia de logicidad en la justificación externa de la resolución examinada. Por tanto, no se observa la infracción del derecho a un debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, ni mucho menos al principio del debido procedimiento.

4.5. Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de confirmar la sentencia apelada, observando, cautelando y respetando el principio del debido procedimiento, derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último en tanto en cuanto la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Así pues, la infracción normativa de carácter procesal deviene **infundada.**

4.6. Sobre el argumento de emisión de una sentencia contradictoria, es menester acotar que no cabe confundir debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer supuesto, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que, en el segundo supuesto, debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida.

4.7. Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación, como parte del debido proceso, no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos, y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. Por lo tanto, los argumentos referidos a la aplicación de la Ley N° 19707, a la afectación de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, y a determinar si le corresponde a la empresa el crédito fiscal, son argumentos que no se encuentran relacionados con un vicio de motivación, sino que denotan un cuestionamiento o discrepancia con el criterio asumido por la Sala de mérito y no puede ser materia de pronunciamiento en esta instancia; sin embargo, serán materia de análisis al desarrollar las causales materiales planteadas por la parte recurrente.

4.8. Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. Por el contrario, se evidencia que lo que en realidad pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en la vía de casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria, atendiendo a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

Análisis de las infracciones normativas de indole material QUINTO. En principio, se debe tener en cuenta que, si bien conforme a la resolución suprema de calificación indicada anteriormente, se ha declarado procedente el recurso de casación por las infracciones normativas en forma independiente, esto es: i) infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; ii) infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como el principio de neutralidad del IGV; y iii) infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política, que dispone que las normas se encuentran vigentes desde el día siguiente de su publicación, así como el principio de confianza legítima establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019; no es menos cierto que ellas guardan estrecha relación, por lo que, en aplicación del principio de concentración y dirección procesal, todas las denuncias materiales merecerán un pronunciamiento en conjunto.

5.1. Hecha tal precisión, corresponde señalar que, respecto a la causal de interpretación errónea, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una

forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁶ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **5.2.** Asimismo, inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetud -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.3.** Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **SEXTO.** A fin de emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas denunciadas, se debe citar las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo): **6.1.** La administración tributaria mediante Carta de Presentación N° 060011207500-01-SUNAT⁷ y el Primer Requerimiento N° 0121060000337⁸, ambos de fecha veinte de octubre de dos mil seis, pone en conocimiento de Distribuidora Bajopontina S.A. el inicio del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas de enero a diciembre del ejercicio dos mil cinco. Asimismo, se emitieron los Requerimientos de números 0122060002591⁹, 0122070001329¹⁰, 0122070001393¹¹, 0122070001575¹², 0122070001595¹³, 0122070001610¹⁴, 0122070001629¹⁵, 0122080000138 y 0122080000198¹⁶. **6.2.** Producto de la fiscalización realizada, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N° 0120030015335 a N° 0120030015348, por diversos reparos al impuesto a la renta e impuesto general a las ventas, entre ellos, el reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría; y las Resoluciones de Multa N° 0120020013823 a N° 0120020013838, por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175, en el numeral 6 del artículo 177 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **6.3.** Posteriormente, Distribuidora Bajopontina S.A. interpuso **recurso de reclamación** con fecha cuatro de julio de dos mil ocho¹⁷, ampliado por escrito de fecha ocho de enero de dos mil diez¹⁸. Fue resuelto por Resolución de Intendencia N° 0150140008915¹⁹, del treinta de diciembre de dos mil nueve, que incluye el Informe N° 005-2009-SUNAT/2H3400-MIV) y que resolvió infundado el recurso interpuesto. **6.4.** Seguidamente, Distribuidora Bajopontina S.A. presentó el escrito de fecha dieciocho de julio de dos mil doce²⁰, por el cual se acogió al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago establecida en la Ley N° 29707. Asimismo, manifestó haber pagado la multa correspondiente al ejercicio gravable dos mil cinco, que originó el desconocimiento de gastos para efectos del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas. **6.5.** Finalmente, Distribuidora Bajopontina S.A. interpuso **recurso de apelación**²¹ el veintiocho de enero de dos mil diez, el cual fue resuelto por **Resolución del Tribunal Fiscal N° 11281-1-2017**²², de fecha diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete (fojas catorce a cuarenta y dos expediente administrativo, tomo 21), que resolvió confirmar la recurrida en el extremo del reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y

distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, entre otros. Así se dio por agotada la vía administrativa. En tal sentido, se advierte que a la empresa recurrente se le inició un procedimiento de fiscalización con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al impuesto a la renta y al impuesto general a las ventas por los periodos tributarios enero a diciembre de dos mil cinco, y como resultado la administración tributaria formuló diversos reparos, entre ellos, el reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría (reparo materia de proceso conforme a la demanda), esto al detectarse que la empresa ha considerado como rentas de tercera categoría los servicios personales de choferes y ayudantes encargados de la distribución de productos en vehículos (camiones) de propiedad de la recurrente. **SETIMO.** Sobre este reparo, la empresa demandante afirma que las operaciones de los transportistas en favor de ella corresponden a servicios prestados por terceros que generan rentas de tercera categoría; asimismo, considera que la Ley N° 29707 estuvo vigente desde el doce de junio de dos mil once al dieciocho de julio de dos mil doce, por lo que los contribuyentes podrían acceder a los beneficios tributarios que esta norma otorgaba. Por su parte, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal consideran que la empresa demandante no contrató servicios empresariales de transporte y distribución de mercancías, generadores de rentas de tercera categoría, y que sin embargo se emitieron comprobantes de pago y se registraron operaciones como si tales servicios hubieran ocurrido. **7.1.** En ese sentido, tenemos que la controversia consiste en determinar si las facturas emitidas por concepto de fletes por transporte y distribución constituyen o no a rentas de tercera categoría y si corresponde acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, previsto en la Ley N° 29707, a pesar de no encontrarse reglamentada. **OCTAVO.** En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando los contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: - El artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que: Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, y cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. - El artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que: La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. - El artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo tiene este tenor: Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT. En las operaciones con otros contribuyentes del Impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto del Impuesto. Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del Impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el Impuesto. El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto. La SUNAT establecerá las normas y procedimientos que le permita tener la información previa de la cantidad y numeración de los comprobantes de pago y guías de remisión de que dispone el sujeto del Impuesto, para ser emitidas en sus operaciones. - El artículo 109 de la Constitución Política del Perú establece que: La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. - El numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General tiene este contenido: El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener

una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. **NOVENO.** Orientados precisamente a determinar si en el caso concreto se ha interpretado erróneamente e inaplicado las normas que se denuncia en el recurso de casación, es menester señalar lo siguiente: **9.1.** El cuarto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que **no dará derecho al crédito fiscal** el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios; puntualiza que tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello. **9.2.** El inciso b) del artículo 9 de la referida ley señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales, las personas jurídicas, entre otras, que presten en el país servicios afectos; el último párrafo del citado artículo indica que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones, y que tratándose de servicios siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF. **9.3.** Bajo el esquema argumental glosado en los anteriores considerandos, queda claro que no darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto; y que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial, siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial; así, teniendo en cuenta los antecedentes administrativos descritos en el considerando sexto de este pronunciamiento, corresponde establecer si la Sala Superior incurrió o no en las infracciones normativas alegadas por la empresa recurrente en el recurso de casación. **DÉCIMO.** Para tal fin, se tiene que el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario establece que: para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. De esta forma, la administración está facultada a efectuar el análisis económico de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, a fin de revelar la naturaleza real de las mismas y determinar hechos imponibles, combatiendo de esta forma maniobras elusivas empleadas por los deudores tributarios. **10.1.** Así, tal como se aprecia del referido enunciado normativo, en el Código Tributario se introduce un principio tributario fundamental para la efectiva fiscalización por parte de la administración tributaria, que en doctrina se conoce como el criterio de la realidad económica. **10.2.** Para Guillermo Grellaud Guzmán²³, la facultad prevista en el segundo párrafo de la referida norma VIII, “[...] está dirigida a identificar los actos que han sido simulados, en cuyo caso la Administración podrá establecer su verdadera naturaleza, para efectos tributarios”. Esa calificación del hecho económico contenida en las leyes tributarias permite, según Héctor Villegas²⁴, contar con un instrumento legal que facilita a investigar la operación económica que realizan las partes y si su uso está justificado en derecho tributario; y facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso de las normas jurídicas. **10.3.** Asimismo, Dino Jarach²⁵ considera a la elusión tributaria como un caso de aplicación de la “consideración económica” en virtud de la cual, en los hechos imponibles creados por los particulares, interesa la intención empírica (intencio facti) y no la intención jurídica (intencio juris); es decir, la operación económica por los particulares y no las formas utilizadas. **10.4.** Igualmente, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 00590-2-2003, del cuatro de febrero de dos mil tres, ha establecido que: del análisis de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, queda claro que, si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho,

incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de Interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración Tributaria facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles oscuros por formas jurídicas aparentes. **10.5.** De los antecedentes de autos, se aprecia del informe general de fiscalización que la empresa recurrente se dedica a la distribución y venta de gaseosas, aguas minerales y jugos en caja de diversas marcas comerciales, para cuyo efecto suscribió un contrato de distribución exclusiva y consignación con Corporación Lindley S.A.; además, señala la empresa demandante que para cumplir con lo acordado suscribió también contratos con transportistas, contratos que al ser revisados en efecto demuestran que los choferes contratados por la empresa recurrente no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución, objeto del reparo, y que tales servicios son de carácter personal del locador (cuarta categoría), son prestados bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o se prestan en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, en el lugar y horario designado por quien lo requiere, siendo el usuario quien proporciona los elementos de trabajo y asume los gastos que la prestación del servicio demanda (quinta categoría). **10.6.** Refuerza lo señalado que, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, califica como operación gravada la prestación o utilización de servicios en el país, debiéndose entender por servicio, según lo dispuesto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada norma, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles y el arrendamiento financiero. **10.7.** Al respecto, el inciso c) del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que califican en la tercera categoría las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley; los incisos d) y e) del referido artículo establecen que son rentas de cuarta categoría las del trabajo independiente; y califican como rentas de quinta categoría, las del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley. **10.8.** En ese orden de ideas, en aplicación del criterio de realidad económica —como bien ha señalado la Sala Superior— se ha acreditado en autos que los transportistas no realizaban una actividad comercial sujeta a renta de tercera categoría, sino que, por el contrario, se trataba de una prestación personal de servicios susceptible de renta de cuarta o quinta categoría; incluso se advirtió que no existían elementos de prueba que corroboren la efectiva prestación del servicio de transporte. Por consiguiente, de conformidad con la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, resulta correcto que se haya confirmado el reparo por crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, más aún si no se probó haber efectuado los pagos de las facturas mediante los medios de pago previstos en el reglamento ni cumpliendo sus requisitos. **DÉCIMO PRIMERO.** Ahora bien, sobre el derecho al crédito fiscal, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, relacionado con los requisitos sustanciales para el crédito fiscal, establece: “Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta”; concordante con ello, el artículo 38 del mismo cuerpo legal señala: “Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pagos por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la Sunat. [...] El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del impuesto [...]”. **11.1.** En el recurso de casación, la demandante sostiene que la Sala Superior habría interpretado erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el principio de neutralidad, en claro perjuicio económico de Bajoportina, puesto que se desconocería su derecho a utilizar el crédito fiscal de operaciones por las cuales ha pagado el IGV. **11.2.** Sobre el particular, tenemos que el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas recoge el criterio de neutralidad como requisito sustancial para la procedencia de la utilización del crédito fiscal. Ello implica que el crédito fiscal podrá ser utilizado siempre que las adquisiciones bienes y servicios afectos con

IGV se encuentren destinadas a la realización de operaciones gravadas con el impuesto. **11.3.** En el caso de autos, conforme a lo analizado anteriormente, la empresa demandante no logró acreditar una relación comercial con los transportistas e incluso se advirtió que no existen elementos probatorios que corroboren la efectiva realización de los servicios de transporte. Siendo así, se colige que, en efecto, las facturas emitidas por los choferes a la empresa recurrente por concepto de fletes por transporte y distribución, por su operatividad real, no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan crédito fiscal del IGV, al haberse establecido que son prestaciones de servicios personales que no corresponden a rentas de tercera categoría, situación que, como bien lo ha señalado la Sala Superior, ocasiona la pérdida del crédito fiscal. Consecuentemente, de modo alguno representa vulneración del principio de neutralidad, más si se ha dejado a salvo el derecho de accionar —en caso lo considere— contra los transportistas respecto de los pagos efectuados por el IGV. **11.4.** En esa línea de pensamiento y teniendo en cuenta lo desarrollado en el considerando anterior, queda claro que la sentencia de vista no es ajena a la normativa invocada ni la desconoce o la interpreta en un sentido o contenido que ella no prevé. En efecto, la Sala Superior ha coincidido con lo resuelto en el Juzgado de primera instancia y en el nivel administrativo, en el sentido de que la empresa demandante no tiene derecho a utilizar el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pagos emitidos por los transportistas, debido a que no son contribuyentes del impuesto, considerando que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial siempre y cuando realicen operaciones de manera habitual, lo cual no se cumple en el presente caso. Por tanto, las alegaciones de la parte recurrente no pueden servir como sustento de las infracciones normativas denunciadas, tanto más si la Sala Superior ha practicado un correcto control jurídico de las actuaciones de SUNAT y la efectiva tutela de los derechos de la demandante. **DÉCIMO SEGUNDO.** Por último, con relación a la Ley N° 29707 —“Ley que establece un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, publicada el once de junio de dos mil onces, y derogada por el artículo único del Decreto Legislativo N° 1118, cabe señalar: **12.1.** Las normas heteroaplicativas, también denominadas de efectos mediatos, pueden ser definidas como aquellas normas que, luego de su entrada en vigor, requieren indefectiblemente de un acto de ejecución posterior para poder ser efectivas. Es decir, la eficacia de este tipo de normas está condicionada a la realización de actos posteriores y concretos de aplicación. Por ende, para que surta efectos jurídicos no es suficiente la sola entrada en vigencia de la norma, sino que necesariamente requiere de un acto concreto de aplicación. **12.2.** Asimismo, el Tribunal Constitucional, en uniforme y reiterada jurisprudencia, ha establecido que será norma heteroaplicativa aquella cuya aplicabilidad no es dependiente de su sola entrada en vigor, sino de la verificación de un posterior evento, sin cuya existencia la norma carecerá, indefectiblemente, de eficacia, esto es, de capacidad de subsumir, por sí misma, algún supuesto fáctico en su supuesto normativo²⁶. **12.3.** En sentido contrario, las normas autoaplicativas pueden ser definidas como aquellas que llevan incorporadas en sí mismas un acto de ejecución, pues la sola entrada en vigor de la norma produce efectos jurídicos inmediatos en la esfera jurídica de los sujetos de derechos. Es decir que este tipo de normas con su sola entrada en vigor crean situaciones jurídicas concretas, no siendo necesarios actos posteriores y concretos de aplicación para que generen efectos. **12.4.** Teniendo presente ello y a la luz del contenido normativo de la Ley 29707, consideramos que esta tiene carácter heteroaplicativo, debido a que en el numeral 2.3 de su artículo 2 se señalaba: “Los contribuyentes considerados en el párrafo 2.1 pueden acceder al procedimiento de subsanación dentro de un plazo de noventa días calendario contado a partir del día siguiente de la publicación del Reglamento a que se refiere la primera disposición complementaria final de la presente ley”. Es más, la primera disposición complementaria final señalaba: “En un plazo máximo de treinta días, contado a partir del día siguiente de la publicación de la presente ley, el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) dicta y publica el Reglamento en el cual se establecen las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo establecido en la presente ley”. **12.5.** En consecuencia, tenemos que se trata de una norma heteroaplicativa, puesto que de forma expresa la propia ley ha señalado que necesita la emisión de un reglamento para poder surtir sus efectos jurídicos. Consecuentemente, la Ley N° 29707 nunca entró en vigencia, pues fue derogada por el Decreto Legislativo N° 118 antes de expedirse el reglamento respectivo. **DÉCIMO TERCERO.** Por

último, con relación a la vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, tenemos que la empresa recurrente alega en esencia que dicha vulneración se habría materializado al respaldar la Sala Superior la posición del Tribunal Fiscal de desconocer los beneficios de la Ley N° 29707, que otorgó a los contribuyentes durante su vigencia. **13.1.** La seguridad jurídica constituye un principio de actuación de los organismos públicos que les obliga a ser predecibles en sus conductas, y, a la vez, un derecho subjetivo de todo ciudadano que supone la expectativa razonable de que sus márgenes de actuación, respaldados por el derecho, no serán arbitrariamente desconocidos o modificados. **13.2.** Asimismo, la reforma de la Ley del Procedimiento Administrativo General asoció correctamente el principio de predictibilidad a la protección de la confianza legítima generada en el administrado. En la exposición de motivos de la reforma se dice al respecto: La predictibilidad, reflejo y expresión de la búsqueda de seguridad jurídica —en este caso, dentro de un procedimiento administrativo—, demanda que la información entregada —y sin duda alguna, las decisiones tomadas— por la Administración Pública sea completa y confiable, para así generar confianza en el quehacer de dicha administración. Además, en la doctrina comparada, el principio de confianza legítima en la Administración se refiere a que esta “no puede modificar unilateralmente el sentido de sus decisiones de no mediar una clara y concreta justificación que lo permita [...]”. Lo normal será que, en efecto, la actuación administrativa siga los cánones de la continuidad de las políticas públicas o, lo que es lo mismo, que actúe de acuerdo con la objetividad, imparcialidad y congruencia propia de quien está al servicio del interés general.²⁷ **13.3.** Sin embargo, el recurso de casación en los términos en que ha sido expuesto adolece de falta de claridad y precisión, pues aun cuando con él se denuncia la vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, su fundamentación no especifica cuáles serían los hechos sustanciales en que habría incurrido la resolución objeto del presente recurso que han llevado a la contravención de los principios invocados. Por el contrario, se evidencia que la parte recurrente ha interpuesto su recurso casatorio como si se tratase de una de apelación; se colige así que lo que en el fondo pretende es que este colegiado supremo efectúe una nueva apreciación de los hechos con la subsecuente valoración de la prueba actuada en el proceso, a fin de que se asuma por válida la tesis fáctica postulada frente a las instancias de mérito. Sin embargo, la actividad que se pretende obtener de esta Sala Suprema resulta ajena a los fines del recurso de casación señalados en el artículo 384 del Código Procesal Civil; tanto más si las instancias de mérito han determinado, valorando de forma conjunta los medios probatorios actuados en el proceso, que corresponde declarar infundada la demanda. Por tanto, corresponde desestimar, en sede de casación, el extremo en examen. **DÉCIMO CUARTO.** Estando a lo expuesto precedentemente, se concluye que la Sala de mérito no ha incurrido en infracción de las normas denunciadas y la decisión de Sala Superior se encuentra acorde a derecho y a justicia, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación. **III. DECISION** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima**, de fecha quince de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y cuatro a doscientos nueve). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, de fecha veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

² HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda Edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁴ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial** Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial “El Peruano” de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.